

A. I. N° - 206891.3019/16-0  
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 06.07.2017

#### 1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0079-01/17

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Os tributos apurados de forma não cumulativa sobre vendas (tributos recuperáveis), entre eles, o ICMS e as contribuições federais do PIS e da COFINS, não compõem o custo da mercadoria a ser revendida. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência para a revisão dos cálculos. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Lavrado Auto de Infração em 14.07.2016 para constituir crédito tributário, em face da apuração da irregularidade à legislação do ICMS, assim, descrita: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo*”. “*Trata-se, portanto, de estorno, de crédito do ICMS em função de erro na determinação da base cálculo prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96*”. Período da autuação: janeiro a dezembro de 2012, 2013, 2014 e janeiro a dezembro de 2015. Valor total da exigência R\$4.124.205,42 e Multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 63/90), subscrita por advogado conforme procuração anexa e posterior substabelecimento (fls. 91 a 95). Após fazer uma síntese da autuação e apontar a tempestividade da medida impugnatória o contribuinte suscitou a preliminar de decadência parcial do débito lançado, referente ao período de janeiro a julho do exercício de 2009.

A defesa argumenta que, inicialmente, cabem três considerações sobre o Auto de Infração. Admite que as operações, objeto da autuação, são de transferência de bens oriundos de centros de distribuição (estabelecimentos não industriais) localizados em outros Estados para o centro de distribuição (estabelecimento igualmente não industrial) localizado neste Estado.

A segunda consideração, decorrente da primeira, é que em tais situações, a base de cálculo se expressa no conteúdo do inciso I do §4º do artigo 13 da Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96. não tendo relação com o inciso II do mesmo §4º, que se aplica quando as mercadorias saem de estabelecimentos industriais situados em outros Estados.

Diz que a terceira consideração é a respeito de uma “*inovação*” fiscal, em relação à “*interpretação*” da Lei Complementar, prevista na Instrução Normativa nº 52/2013, e único fundamento da autuação. O que se discute é a relevância ou não do custo do estabelecimento remetente no caso concreto.

Questiona que a Fiscalização alude ao I do §4º do art. 13 da Lei Kandir e afirma que a base de cálculo é o “*valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques*”. Diz que a Fiscalização comete equívoco, uma vez que a expressão “*equivalente ao custo de aquisição*” não consta do inciso I do §4º do art. 13 da Lei Kandir. Consta apenas em tal dispositivo que a base de cálculo é o “*valor correspondente à entrada mais recente*” do mesmo tipo de produto no estabelecimento remetente.

Explica que a Instrução Normativa 52/2013 tenta imputar uma metodologia semelhante àquela estabelecida no inciso II do §4º da citada lei complementar, a qual equipara erroneamente os conceitos de custo de aquisição ao de entrada mais recente. Ocorre que a Lei Complementar não menciona nada a respeito de “*custo*” no inciso I, materialidade essa que a Fiscalização, sem base legal, considera relevante para a determinação da base de cálculo dos créditos de ICMS da Impugnante.

Diz que a autuação é improcedente. A Fiscalização entende que os tributos recuperáveis por esses estabelecimentos remetentes não poderiam ter integrado as bases de cálculo para fins de crédito de ICMS pela Impugnante, razão pela qual deduziu esses tributos recuperáveis da base de cálculo e glosou os créditos de ICMS correspondentes. Diz que os tributos recuperáveis excluídos pela Fiscalização são o ICMS, o PIS e a COFINS, antecipados pelos remetentes das mercadorias aos seus fornecedores por ocasião da aquisição dos produtos. Tais tributos são escriturados contabilmente (a débito no ativo) como “*tributos a recuperar*” pelo estabelecimento adquirente, que depois remeterá os bens à Impugnante. Portanto, esses tributos não integram o “*custo*” do adquirente, por serem compensáveis com os “*tributos a pagar*” (contabilizados a crédito no passivo) incidentes nas saídas.

Aduz que o Auto de Infração cita ainda alguns materiais que, supostamente corroborariam o seu entendimento, o que não ocorre. Cita como exemplo, o item 11 do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis); Posicionamento” do Superior Tribunal de Justiça exarado no Recurso Especial 1.109.298-RS; retroatividade da Instrução Normativa nº 52/2013, por ser interpretativa apenas.

Diz que autuação viola a Lei Complementar nº 87/96, que diz com todas as letras qual é a base de cálculo do ICMS em casos de transferência de bens entre estabelecimentos comerciais do mesmo contribuinte situados em Estados distintos (inciso I do §4º de seu artigo 13) que tem materialidade diferente daquela prevista no inciso II do mesmo §4º, aplicável às saídas promovidas por estabelecimento industrial.

insiste que o inciso I, aplicável ao presente caso, fixa o “*valor da entrada mais recente*” do mesmo produto ocorrida no estabelecimento remetente do bem, sem qualquer ressalva ou dedução a realizar. Onde a lei não diferencia (o “*valor da entrada*” não é um conceito complexo, é simplesmente o “*valor pago*”), não cabe ao intérprete diferenciar.

Deduz que por “*valor correspondente à entrada mais recente*”, obviamente, deve-se entender o “*valor correspondente à entrada mais recente*”. A lei não estabelece um conceito complexo como o “*custo*” nessa hipótese, cujo valor depende de uma apuração contábil mais intrincada. Afirma apenas que a base de cálculo é o “*valor*” da operação, sendo descabida qualquer adição ou dedução. Trata-se do (simples) valor pago pelo fornecedor comercial localizado em outro Estado, esteja o que estiver nele incluído no caso concreto. Segundo esse mesmo racional, onde a lei diferencia (“*custo*” é diferente de “*valor da operação*”), não cabe ao intérprete igualar.

Frisa que o inciso II é destinado aos fabricantes, que possuem custos médios cujo cálculo depende de exclusões (tal como a dos tributos recuperáveis), o que revela a falta de substância da interpretação fiscal não apenas de um ponto de vista literal, mas também sistemático (ainda que se trate de simplesmente comparar os incisos de um mesmo parágrafo).

Cita e transcreve indagação análoga feita pelo Prof. Ives Gandra da Silva Martins:

*“Ora, é de se indagar: onde na lei se encontra disposição determinando que, para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria, devam ser expurgados o PIS e a COFINS? Em lugar algum!*

*Ademais, “custo de aquisição” não é base de cálculo de nenhuma das hipóteses de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica sediados em Estados diferentes. O inciso II fala em “custo da mercadoria produzida”, quando a atividade do estabelecimento remetente for industrial, o que não é o caso.*

*Em se tratando de estabelecimento comercial – como é a filial Capixaba da Consulente – a base de cálculo, nos termos do art. 13, §4º da LC 87/96 é “a entrada mais recente” (inc. I), expressão que se refere ao valor das operações pelo qual o estabelecimento do Estado de titularidade da Consulente comprou, em época mais recente, as mercadorias ou mercadorias da mesma espécie, transferidas ao CD da Bahia, também de sua titularidade.”*

Conclui que é ilícito a tentativa do Fisco de aplicar às situações em que incide o inciso I, como a do presente caso, a mesma e diferente base de cálculo prevista no inciso II, apenas para aumentar a arrecadação tributária às custas do contribuinte de boa-fé. O Auto de Infração deve ser cancelado.

Questiona a aplicação pelo Fisco do entendimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 16, item 11) para sustentar a premissa subjacente ao Auto de Infração, porquanto aquele normativo tratou do “tratamento contábil para os estoques”, exemplificando a situação de aquisição de R\$100,00, será feito os seguintes lançamentos contábeis, nas contas patrimoniais: R\$ 100,00 a crédito em “caixa”; R\$ 70,00 a débito em “estoques”; R\$ 30,00 a débito em “tributos a recuperar” Tais tributos (ICMS, o PIS e a COFINS), antecipados pelo comprador, são compensáveis com tributos lançados na saída como dedução de receitas. Esses tributos antecipados não irão compor os “custos”, a partir de cujo confronto com as “receitas” (contas de resultado) a empresa adquirente apurará o seu lucro ou o seu prejuízo contábil e fiscal ao final do exercício.

Explica que assim funciona a contabilidade das entidades. Ocorre que tudo isso simplesmente não importa. O dispositivo aplicável em relação ao crédito de ICMS discutido no caso, não menciona, nada tem a ver com o “custo” contábil ou mesmo fiscal do fornecedor. O inciso I do §4º do art. 13 da Lei Complementar sequer o menciona. Mas, apenas, o “valor correspondente a entrada mais recente”

Indaga, qual seria o “valor dessa entrada mais recente” no estabelecimento remetente, considerando a situação hipotética anterior? Responde que o valor corresponderia aos R\$ 100,00, o “valor da operação”, o valor pago, pura e simplesmente, como diz a Lei Complementar, não cabendo a inovação pretendida pela Fiscalização.

Assevera que o “custo das mercadorias” (CMV), a que alude a Lei das Sociedades Anônimas para fins de demonstração do resultado do exercício (art. 187, efetivamente, não comprehende os tributos recuperáveis, nos termos do CPC 16, exclusão que se repete no caso do lucro fiscal (“lucro real”) do IRPJ/CSLL, conforme o §3º do art. 289 do RIR/99. Ocorre que quem estabelece a base de cálculo para o crédito de ICMS no caso em questão é a Lei Complementar nº 87/96, no inciso I do §4º de seu artigo 13, que não se refere ao “custo”, e sim ao “valor correspondente à entrada mais recente” do produto remetido, entrada essa ocorrida no estabelecimento remetente situado em outro Estado.

Conclui que é a legislação do ICMS que determina qual é base de cálculo a ser utilizada nessa operação, e não a legislação societária, nem a do Imposto Sobre a Renda, e nem o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por mais que esse deslocamento de “competência normativa” pudesse favorecer os cofres estaduais.

Complementa que o artigo 146 da Constituição Federal dispõe que os impostos terão sua base de cálculo prevista em lei complementar e o que a Lei Complementar nº 87/96, o fez, nesse caso, no inciso I do §4º de seu artigo 13. Situação já confirmada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, exatamente para o fim de apurar o “valor da entrada mais recente” que é objeto dos autos. Cita e transcreve recente julgado (A.I. nº 0303469-49.2012.8.05.0000 – 3ª Câmara Cível– Relator Desembargador BARRETO DA SILVA).

Conclui que não é lícita a exclusão feita pelo Fisco; a interpretação feita acarreta quebra da isonomia federativa; reclama que mantida a glosa realizada por meio do presente Auto de Infração, o ICMS respectivo deixa de ser recuperável e, logo, integra o seu “custo”. Diz que tal entendimento encontra-se exarado na Solução de Consulta COSIT nº 208 de 2015, da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Dix que o Fisco Baiano viola a não cumulatividade, o pacto federativo, pois prejudica o Estado de destino de eventual nova saída interestadual para outro centro de distribuição. Sonega da Impugnante a inclusão dos tributos recuperáveis pelo fornecedor localizado no Estado de origem, isso para fins de crédito de ICMS por parte do estabelecimento baiano, ao passo que esses créditos, para esse estabelecimento, deixam de ser recuperáveis e passam então a compor o custo para fins de incidência do ICMS na saída.

Aduz, por qualquer angulo que se encare a questão, o que a Lei Complementar nº 87/96 estabelece é que a interpretação deve ser feita de modo “taxativo”, conforme decisão do Tribunal de Justiça da Bahia e que a base de cálculo é “valor correspondente ao da entrada mais recente” do produto no estabelecimento remetente, e não qualquer outro que a exegese fiscal possa, por conveniência ao Erário, extrair da prática contábil, da legislação do Imposto Sobre a Renda ou da lei comercial.

Diz que o próprio Conselho Administrativo desse Estado vem rechaçando autuações fiscais como esta, destacando o Acórdão n. 0091-01/16 da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, publicado em 13.07.2016, Relator o Presidente da Junta, Dr. José Lima Irmão. Nesse julgamento, a infração foi cancelada por unanimidade e a mesma decorreu, também, naquele caso, de uma interpretação “inovadora” (ilícita e ilegal) do inciso I do §4º do art. 13 da Lei Kandir. Naquele caso, a Fiscalização lançou débito contra o contribuinte por meio da inclusão, no “custo” da entrada mais recente ocorrida em seu estabelecimento, de elementos que reputou devesssem ter sido considerados para a “formação” da base de cálculo do ICMS incidente na saída desse estabelecimento.

Assinala algo que considera curioso: quando é para exigir o ICMS na saída, o Fisco vem incluindo no “custo” diversas materialidades, e, quando se trata de glosar crédito, exclui do “custo” do remetente das mercadorias diversas materialidades.

Cita outro julgado administrativo (Acórdão nº 0054-12/16), que acatou as razões do recurso voluntário interposto contra decisão que mantivera acusação fiscal idêntica à presente. Destaca trechos da decisão.

Destaca aspectos essenciais dessa decisão, a indicar a ilicitude da metodologia fiscal, que também foi aplicada no Auto de Infração em questão: a) a teor do art. 146 da Constituição da República, é a Lei Complementar que define a base de cálculo dos impostos. E a Lei Complementar em questão definiu a base de cálculo do ICMS Circulação nesse caso, com reprodução, inclusive, na lei (em sentido estrito) baiana; b) a Instrução Normativa nº 52/2013 deste Estado obviamente inovou no ordenamento, ao estipular “depurações” da base de cálculo assim prevista na Lei Kandir, sem que a Lei Kandir ou mesma a lei baiana as prevejam; c) do ponto de vista do contribuinte baiano que tem seus créditos glosados, a alternativa que restaria seria pleitear junto ao Estado de origem a restituição do ICMS incidente na saída para a Bahia, correspondente ao ICMS destacado “a maior” (no entender do Fisco Baiano) em razão da não exclusão dos tributos recuperáveis da referida base de cálculo; a alternativa seria essa se ela existisse, mas não existe, já que tal “entendimento” sobre a “formação” da base de cálculo em debate é tão gritantemente equivocado que jamais seria aceito nacionalmente (pelos demais Estados); ou seja, esses “pedidos de restituição” certamente seriam sumariamente indeferidos pelos Estados de origem; d) Economicamente (sem prejuízo do teor expresso do inciso I do §4º do art. 13 da Lei Complementar, que já resolve a questão), o fato de o ICMS, o PIS e a COFINS serem, em tese, recuperáveis, não elide o fato de que eles são antecipados pelo fornecedor por ocasião

da aquisição dos bens industrializados; sendo assim, integram o “valor da operação”, e são por ele antecipados para posterior recolhimento, pelos fornecedores, aos Fiscos estadual (ICMS) e Federal (PIS/COFINS); de tal maneira que, sequer economicamente, se justifica a pretensão fiscal.

Cita outros decisões que cancelaram a multa, com votos vencidos que deram pela insubsistência do lançamento efetuado nesses moldes: Acórdãos nº 0059-11/16, 0052-11/16, 0045-11/16.

Lembra ainda que, considerado a complexidade do sistema tributário na prática, o ICMS, o PIS e a COFINS não são recuperáveis para todos os contribuintes; há muitos remetentes situados em outros Estados que apuram o IPRJ/CSLL pelo lucro presumido, ou por outras diversas razões, apuram no regime cumulativo. De qualquer ponto de vista, jurídico-hermenêutico, jurídico-tributário, constitucional, institucional-federativo, prático ou mesmo econômico, seja qual for o ângulo pelo qual se analise a questão dos autos, conclui que é manifestamente ilegítima a pretensão fiscal.

Insiste que a jurisprudência judicial também aponta nesse sentido. Processo nº 0303469-49.2012.8.05.0000, da 3ª Câmara Cível do TJBA, que afirma a taxatividade da Lei Complementar em relação à base de cálculo fixada em seu art. 13, §4º, inciso I.

Transcreve e destaca outras decisões judiciais, nesse sentido. Observa que o precedente infra firmado, da 2ª Câmara Cível, também corrobora a ilicitude do posicionamento do qual decorreu o presente Auto de Infração.

*“EMENTA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. REJEIÇÃO. MÉRITO. BASE DE CÁLCULO DE ICMS. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DEMERCADORIA. EXPURGO PIS E COFINS COMBASE EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. VEROSSIMILHANÇA DA ALEGAÇÃO DOAGRAVANTE. CONSTATADA. PERIGO DA DEMORA. PRESENÇA. REQUISITOS AUTORIZADORES PARA CONCESSÃO DE LIMINAR MANDAMENTAL. AGRAVO PROVIDO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU REFORMADA. ATÉCIPAÇÃO DATUTELA MANDAMENTAL DEFERIDA EM SEGUNDO GRAU.”*

(A.I. nº 0017564-89.2014.8.05.0000 – 2ª Câmara Cível – Relatora Juíza Convocada MARTA MOREIRA)

Diz que toda a jurisprudência está alinhada com a matéria que defende; os julgados do TJBA são unâimes na afirmação que não cabe efetuar qualquer dedução na base de cálculo em questão.

Discorre sobre a Instrução normativa nº 52/13, concluindo que é uma norma ilegal;

E ainda que assim não se entenda, aduz que a multa referente a todo o período anterior à sua publicação deve ser excluída, tendo em vista o disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional, tendo em vista a orientação que à época era a um só tempo imprevisível e nova, de modo que não se pode apenar o contribuinte que, antes de sua revelação, não a atendia. Frisa que a exclusão da multa, com base no art. 106, I, do CTN, já foi aplicada em uma série de julgados do Conselho de Fazenda Estadual da Bahia, citando-se, por exemplo, acórdãos nº 0059-11/16, 0052-11/16, 0045-11/16. Pede o cancelamento da multa punitiva referente aos fatos geradores que vão de 2012 a 18.10.2013 (data da publicação da Instrução Normativa em questão).

Pede ainda que seja excluída a multa e os juros que integram a cobrança; queixa-se que persistem inconsistências materiais na autuação realizada pelo Fisco. Diz que essas incorreções põem em cheque o zelo e confiabilidade do método utilizado para lançar os valores e detectar as operações passíveis de autuação, mesmo que se admita a tese jurídica (inadmissível) que embasa o trabalho fiscal.

Se não ensejarem a nulidade do Auto de Infração, deverão haver ajustes e minoração do *quantum*, com verificação irrestrita de todas as operações, coisa que é impossível ao contribuinte, diante da quantidade de itens e operações considerados, de um lado, e porque o lançamento é competência fiscal e indelegável, de outro.

Repete a forma como o Fisco fez o lançamento de ofício; ilustra tais inconsistências.

GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

CNPJ Remetente	Data Transf	Data VEMR	CNPJ	Nota Fiscal	UF	CFOP	Item	UNI	QTDE	VI Produto	Desconto	BC	Aliq.	ICMS	PIS*	COFINS*
Aliq PIS	Aliq COFINS		Tributação do PIS e COFINS		A	B		C	D	E	F = D * E	G = Aliq	H = Aliq			
<b>COD ITEM 116277 SUAVE CO CERAM FORCA BRILHO 12X350ML</b>																
<b>MÊS TRANSFERÊNCIA 6</b>																
61068276030780 17/06/2014 20/05/2014 311.204 1102 005 CX 840,00 11.071,23 0,00 5.314,19 25% 1.328,55 0,00 0,00																
0,00% 0,00% Alíquota PIS 0% e COFINS 0% - Tributação Monofásica																
<b>ANO TRANSFERÊNCIA 2015</b>																
<b>MÊS TRANSFERÊNCIA 6</b>																
61068276030780 12/06/2015 28/04/2015 394.082 1102 004 CX 230,00 3.151,00 0,00 1.512,48 25% 378,12 0,00 0,00																
0,00% 0,00% Alíquota PIS 0% e COFINS 0% - Tributação Monofásica																

Explica que para a transferência de 12.06.2015 o Fisco considerou a data de 28.04.2015 como entrada mais recente, e para a transferência de 17.06.2015 (é o mesmo produto), considerou a data de 20.05.2014, que, obviamente, teria que ter sido usada também para a saída de 12.06.2015, por ser mais recente que a entrada de 28.04.2015.

CNPJ Remetente	Data Transf	Data VEMR	CNPJ	Nota Fiscal	UF	CFOP	Item	UNI	QTDE	VI Produto	Desconto	BC	Aliq.	ICMS	PIS*	COFINS*
Aliq PIS	Aliq COFINS		Tributação do PIS e COFINS		A	B		C	D	E	F = D * E	G = Aliq	H = Aliq			
<b>COD ITEM 126055 OMO MULTIACAO DT PO POLYBAG 4X4KG</b>																
<b>MÊS TRANSFERÊNCIA 4</b>																
61068276030780 11/04/2015 08/04/2015 390.620 1102 002 CX 966,00 53.023,73 0,00 53.023,74 18% 9.544,27 874,89 4.029,80																
1,65% 7,60% Alíquota global 9,25% - PIS 1,65% e COFINS 7,60% - Alíquota Básica																
61068276030780 13/04/2015 08/04/2015 390.620 1102 002 CX 966,00 53.023,73 0,00 53.023,74 18% 9.544,27 874,89 4.029,80																
1,65% 7,60% Alíquota global 9,25% - PIS 1,65% e COFINS 7,60% - Alíquota Básica																
<b>MÊS TRANSFERÊNCIA 5</b>																
61068276000791 29/05/2015 19/10/2014 355.913 2102 001 CX 210,00 7.616,70 0,00 7.616,69 7% 533,17 125,68 578,87																
1,65% 7,60% Alíquota global 9,25% - PIS 1,65% e COFINS 7,60% - Alíquota Básica																

No caso acima, relativo ao produto com Código 126055, para a transferência de 29.05.2015, o Fisco considerou a data de 19.10.2014, quando na verdade, a entrada mais recente da mesma mercadoria ocorreu em 13.04.2015, e isso segundo o próprio demonstrativo fiscal. Esses dois são apenas exemplificativos, entre muitos, tirados de milhares de operações. Diz que tais inconsistências retiram a validade do racional empregado pela Fiscalização, sendo que a constatação e demonstração, um a um, dos equívocos fiscais, equivaleria a transferir à autuada a obrigação de realizar o lançamento, o que é vedado pelo próprio Código Tributário Nacional, em seu art. Art. 7º. Tal fato anula o Auto de Infração.

Requer, enfim, o cancelamento do Auto de Infração, por ser improcedente a sua premissa de direito e/ou por ser nulo, permeado de equívocos materiais; e de forma sempre subsidiaria ao item anterior, o cancelamento da multa e dos juros de mora, e da correção monetária, que integram o lançamento, em razão do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, estando provadas (anexas) recentes decisões administrativas, com eficácia normativa, que corroboram inteiramente as razões de defesa; cancelamento da multa punitiva; baixa dos autos em diligência para que a Fiscalização readequé os lançamentos, expurgando do valor cobrado o ICMS, juros e multas relativos às transferências cujas operações mais recentes sejam incorretas por incompatíveis com os próprios demonstrativos fiscais, nos termos do tópico “5” da defesa; baixa em diligência do feito, para que se apure se a Impugnante calculou ou não os créditos de ICMS em questão com base no “valor da entrada mais recente” de cada produto no estabelecimento remetente, assim entendido o “valor pago” nas respectivas aquisições efetuadas pelo centro de distribuição remetente situado em outro Estado.

Finaliza, pedindo “licença” para externar seu posicionamento de que a manutenção desse entendimento e de autos de infração como esse em esfera administrativa sujeitará o Estado da Bahia a encargos sucumbenciais significativos por ocasião de cancelamentos obtidos judicialmente pelos contribuintes.

Pede ainda que todas as intimações referentes ao feito sejam remetidas, via Correios, ao

endereço dos advogados da impugnante (Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3.477, 16º Andar, CEP 04538-133, Bairro Itaim Bibi, São Paulo/SP), em nome de Abel Simão Amaro (OAB/SP nº 69.289) e Filipe Carra Richter (OAB/SP nº 234.393), pena de nulidade do ato de comunicação.

Os Auditores Fiscais prestam Informação Fiscal, fls. 230/244, ressalvando que não houve alegações preliminares e que os cálculos e os valores exigidos devem ser contestados de uma só vez e não de forma apartada, como sempre vem fazendo a Impugnante (art. 123 do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/89).

Registraram que a autuada fez os pagamentos atinentes aos exercícios anteriores a 2008 sobre a mesma matéria. Transcreve as Ementas de Acórdãos recentes sobre a matéria - CJF 0275-12/15 e JJF 0215-03/16.

Explicam que o objetivo da Informação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação; para uma construção lógica sobre tal questão, descrevem a organização do ordenamento jurídico brasileiro, a partir da sua Constituição, que dá validade a Lei Complementar, no caso do ICMS, a de número 87/96, que estabelece no seu art. 13, §4º, I, a base de cálculo do ICMS as transferências interestaduais de mercadorias (adquiridas de terceiros), entre estabelecimentos da mesma empresa, deve corresponder ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE, assim entendido, o VALOR CORRESPONDENTE AO CUSTO DA AQUISIÇÃO.

Insistem que do texto positivado, pode-se concluir que a LC definiu que a base de cálculo deve ter correspondência com o valor da entrada mais recente e que essa correspondência é encontrada nas normas contábeis que definem como deve ser o CUSTO DA AQUISIÇÃO DA MERCADORIA QUE SERÁ INTEGRADA AO ESTOQUE DA EMPRESA para posterior TRANSFERÊNCIA para as suas filiais, conforme será adiante melhor explicado na Instrução Normativa 52/2013.

Dizem que em função da clareza no texto da lei Complementar, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, na lei 7.014/96, instituidora do ICMS (art. 17, § 7º, I); no Regulamento do ICMS Baiano<sup>4</sup> (art. 56, inciso V, letra "a") traz essa mesma definição da LC 87/86. Nesse sentido, a referida IN 52/2013 apenas permite a interpretação contábil para a definição do que deve ser compreendido por VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE. Não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo, portanto.

Asseveram que não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no art. 13, §4º, I da LC 87/96.

Registraram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra do art. 13, §4º, I da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Sublinham que se incorrer em erro, pagando imposto a menos para qualquer ente federativo, o Fisco que se sentir prejudicado tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence. Dessa forma, busca-se examinar a correta partilha entre os Estados, as operações de transferências interestaduais de produtos adquiridos de terceiros para comercialização.

Explicam que para encontrar a melhor resposta, partindo-s da Constituição, da Lei Complementar; buscando-se o papel da LC no campo do ICMS; da interpretação buscada no CTN - Código Tributário Nacional; das disposições contidas na Ciência Contábil, no direito privado, nas legislações estaduais, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

No mérito, destaca o conteúdo já narrado no corpo do Auto de Infração sobre a autuação; diz que a decisão do STJ separa as hipóteses previstas nos incisos I, II e III do art. 13, §4º, da LC 87/96; sobre as alegações defensivas, diz que o cerne da questão é identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, visto que o legislador federal assim não procedeu, não fez constar tal conceito na Lei Complementar.

No caso, assim agiu o Estado da Bahia ao editar a Instrução Normativa 52/2013, sem alterar, porém, a base de cálculo prevista na LC.

Insistem que a busca do que deve ser entendido ou compreendido por VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE deve ser feita na doutrina, nas normas do direito tributário (artigos 109 e 110 do CTN), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito de VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE.

Discorrem sobre os fatos e a doutrina correlata para definirem que buscaram no direito empresarial, na contabilidade, normas e procedimentos contábeis o que pode ser considerado como VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE.

Examinam os estudos doutrinários sobre normas da ciência contábil (contabilidade de custos) e de outros institutos do direito privado (direito empresarial), além de Parecer do Parecer do tributarista Ives Gandra Martins, que nas operações de transferências entre os estabelecimento do mesmo titular não há mudança de titularidade, o que equivale a mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.

Deduzem que, em ocorrendo mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa, cabe averiguar como se contabiliza o valor da mercadoria no estoque. Respondem que tal valor é registrado com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Discorrem novamente sobre a LC 87/96, sobre o art. 13, que trata da base de cálculo do ICMS, aduzindo que da mesma forma como ocorre como o CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA (inciso II), o CUSTO DA AQUISIÇÃO ou VALOR CORRESPONDENTE A ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR) será praticamente o mesmo, mesmo que ocorra várias intermediações entre os estabelecimentos da mesma empresa, evitando ganhos de uma unidade federativa em detrimento de outra, em função de incentivos, a exemplo da instalação de Centros de Distribuição.

Explicam que a empresa comercial compra a mercadoria por um determinado preço, que é incorporada ao estoque da sociedade empresarial; nas transferências seguintes, ocorrerá somente movimentações do estoque, até que ocorra uma operação de venda. Dizem que se o VCEMR ficar neutro, dificulta o planejamento tributário por parte das empresas que obtém vantagens ao se instalarem em determinados Estados, em detrimento aos outros Estados que recebem mercadoria com valor majorado. Cita as situações previstas no Decreto 14.213/12 como exemplos desse planejamento tributário.

Discorrem sobre a composição do custo de aquisição, registros contábeis nas operações de compra de mercadorias, sobre tributos recuperáveis, frete, sobre as empresas que não mantêm controle dos estoques, IPI não recuperável. Elaboram cálculos para demonstrar que quando os tributos recuperáveis são excluídos, a base de cálculo, nas operações de transferência interestadual, se mantém estável, não importando o destino que seja dado ou a filial que receba a mercadoria.

Sobre as inconsistências apontadas, em relação ao produto 116277, para a transferência de 12.06.15, dizem que consideraram a data de 28.04.15 como entrada mais recente; para a transferência de 17.06.2015, considerou a data de 20.05.14 que, obviamente, teria que ter sido usada também para a saída de 12.06.2015 por ser a mais recente que a entrada de 28.04.2015. Dizem que a alegação do autuado não procede porque a entrada não se dá em 17.06.15 e sim em 17.06.14 e não de poderia utilizar uma data de entrada posterior de 28.04.15.

Com relação ao produto 126055, explicam os Auditores que para a transferência de 29.05.15

consideraram a data de 19.10.2014, quando, a realidade, a entrada mais recente ocorreu em 13.04.2015, segundo o próprio demonstrativo fiscal. Dizem que a alegação também não procede porque para apurar a entrada mais recente, utilizaram a entrada no mesmo estabelecimento remetente para a Bahia. Para as transferências ocorridas em 11.04.15 e 13.04.15, o CNPJ remetente é o 61068276/0307-80. Já na data de 20.05.2015, o CNPJ remetente é 61068276/0007-91.

Finalizam a Informação Fiscal reiterando que a discussão nesse PAF é se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Discussão se ainda o procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo e o princípio da não-cumulatividade do imposto; exemplificam que determinada unidade amplia de forma indevida a base de cálculo, concede benefícios fiscais, sequer arrecada em tais operações a totalidade do imposto destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Citam decisão do STF (RE 572.762-9/SC) que reconheceu o direito subjetivo de o Estado exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo; Transcrevem trecho do pensamento de Aliomar Baleeiro, nesse sentido.

Dizem é o que ocorre, no presente caso, considerando que houve um indevido alargamento da base de cálculo, receita pública que pertence de direito ao Estado de destino das mercadorias adquiridas de terceiros. Transcrevem trecho do voto de Gilmar Mendes, no RE 560626/RS. Reiteram que é vedado às legislações ordinárias dos Estados ampliarem suas bases de cálculos.

Citam Hans Kelsen para enfatizar o dever jurídico na aplicação de normas em comparação ao trabalho fiscal que operaram ao entenderem que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos de um mesmo titular a base de cálculo está maior que aquele fixada na LC 87/96.

Asseveram que o Estado da Bahia apenas editou a Instrução normativa 52/2013 para esclarecer, interpretar com fundamento nas normas contábeis o que deve ser compreendido por VALOR CORRESPONDENTE A ENTRADA MAIS RECENTE. Dizem que a penalidade pelo infração cometida deve ser cancelada, segundo o CTN.

Concluem pela Procedência parcial do Auto de Infração.

É o relatório.

## VOTO

Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado de São Paulo, tributadas pela alíquota de 7%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria) foram tributadas pelas alíquotas internas e interestaduais, a depender do Estado de origem das mercadorias.

A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para filias localizadas na Bahia o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias. Em relação ao ICMS, fez a inclusão da carga de 7%, incidente nas operações de remessa, em transferência, entre SP e a BA. Considerou como indevida a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação, gerando assim crédito em valor maior que o permitido, no estabelecimento localizado na Bahia, destinatário das mercadorias remetidas por transferência.

O contribuinte, preliminarmente, requer o cancelamento do Auto de Infração, por ser improcedente a sua premissa de direito e/ou por ser nulo, permeado de equívocos materiais; e de

forma sempre subsidiaria ao item anterior, o cancelamento da multa e dos juros de mora, e da correção monetária, que integram o lançamento, em razão do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, anexando diversas decisões administrativas, com eficácia normativa, que corroboram inteiramente as razões de defesa; cancelamento da multa punitiva; baixa dos autos em diligência para que a Fiscalização readequem os lançamentos, expurgando do valor cobrado o ICMS, juros e multas relativos às transferências cujas operações mais recentes sejam incorretas por incompatíveis com os próprios demonstrativos fiscais, nos termos do tópico “5” da defesa; baixa em diligência do feito, para que se apure se a Impugnante calculou ou não os créditos de ICMS em questão com base no “*valor da entrada mais recente*” de cada produto no estabelecimento remetente, assim entendido o “*valor pago*” nas respectivas aquisições efetuadas pelo centro de distribuição remetente situado em outro Estado.

Pede “licença” para externar o seu entendimento de que autuação como essa em esfera administrativa sujeitará o Estado da Bahia a encargos sucumbenciais significativos por ocasião de cancelamentos obtidos judicialmente pelos contribuintes.

Pede ainda que todas as intimações referentes ao feito sejam remetidas no endereço dos seus advogados (Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3.477, 16º Andar, CEP 04538-133, Bairro Itaim Bibi, São Paulo/SP), em nome de Abel Simão Amaro (OAB/SP nº 69.289) e Filipe Carra Richter (OAB/SP nº 234.393), pena de nulidade do ato de comunicação.

Indefiro o pedido de diligência, por não haver no processo questão de fato a ser dirimida. A sistemática de cálculo adotada pela impugnante nas operações de transferência preservou a contribuições PIS e COFINS na composição da base de cálculo do ICMS. Por sua vez os autuantes retiram essas parcelas no computo na base imponível por ocasião das saídas em transferência de mercadorias do CD (Centro de Distribuição) com destino a suas filiais na Bahia. Isso somente ocorreu quando esses tributos eram apurados na sistemática de tributação plurifásica, via sistema de créditos, nas entradas, e débitos, nas saídas. As duas metodologias de cálculo estão postas no processo, restando decidir, no mérito, qual a que deve prevalecer.

Quanto às operações para as quais o autuado apresentou a ocorrência de inconsistências materiais, a alegação não procede, uma vez que foram consideradas as datas das entradas mais recentes, no estabelecimento remetente para a Bahia. Na hipótese de ocorrência de varias entrada na filial situada em outro Estado da Federação, na mesma data, foi apurado o maior valor dessas operações, mais benéfica ao contribuinte.

Quando ao pedido para que as intimações relacionadas ao presente PAF sejam encaminhadas para endereço que indica, de certo que não existe óbice para o seu cumprimento. No entanto, o não atendimento à solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.

Em face de tais pressupostos, rejeito o pedido de nulidade solicitado pelo contribuinte autuado, uma vez que não houve, em absoluto, qualquer ofensa ao conjunto de princípios que informam a garantia aos direitos do contribuinte, na apuração da verdade tributária. O Auto de Infração contém os elementos orientadores para a sua lavratura, conforme previstos no art. 39, RPAF/BA, Regulamento de Processo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Corrobora tal entendimento o fato de que os demonstrativos fiscais que servem de suporte às exigências indicarem com clareza as infrações destacadas pela fiscalização e discriminação de cada operação, objeto da exigência tributária, possibilitando ao autuado suas razões, da foram e com os elementos que dispunha e entenda necessários à sua defesa.

No mérito, a questão que se apresenta neste processo é a interpretação que deve ser dada a regra prevista no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, a qual estabelece que “*Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”.

Objetivando esclarecer a dimensão da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da LC 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa 52/13 na qual, no item 2, orienta que:

*Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado que: na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto.*

Entendo que esta regra se coaduna com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, à contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois ativos:

- (i) o do ICMS E DEMAIS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (PIS/COFINS) lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;
- (ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição.

Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado será levado ao conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

O valor correspondente à entrada mais recente é coincidente com o conceito de “*custo comercial*”, posto que este foi o valor desembolsado pelo empresário para adquirir as mercadorias que serão destinadas à posterior revenda. Todavia, os impostos recuperáveis são excluídos desse valor - *custo*, em razão de serem ativos de natureza distinta, constituindo créditos a serem compensados com os débitos das operações subsequentes. Portanto, insubstinentes os argumentos empresariais quanto afirmou que o conceito relacionada ao valor da entrada mais recente nada tem haver com o conceito de custo, que seria somente aplicável nas hipóteses de operações realizadas em estabelecimentos industriais, posto que o conceito de custo estaria atrelado à atividade fabril.

Na situação em que a mercadoria é adquirida e em seguida transferida para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, pela lógica, o valor atribuído à mercadoria na operação de transferência deve corresponder ao da aquisição (o que ocorre nas operações internas), onde o débito neutraliza o crédito. Já na operação de aquisição nas operações interestaduais, o montante do crédito correspondente ao valor do imposto pago na operação antecedente (outro Estado) é compensado com o débito da operação subsequente (valor da aquisição + lucro).

Entretanto, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria no mercado interno com a alíquota cheia (17%) e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7% ou 12%), aplicando a regra do art. 13, §4, I da LC 87/96 “*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*” deve ser o que efetivamente onerou a aquisição, visto que o valor do imposto e das contribuições pagas na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar; PIS/COFINS a RECUPERAR) que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

Em conclusão: o contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e

COFINS, na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado na unidade federada de origem, relativo a aquisições feitas naquele Estado (internas e interestaduais), gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito. Não há como se acatar a nulidade suscitada na peça de defesa ou se acolher os argumentos de mérito do contribuinte, em especial, considerando as disposições contidas na IN nº 52/13.

Por fim as decisões judiciais e administrativas invocadas pelo contribuinte não são vinculantes para o Estado da Bahia, e não afastam a possibilidade do ente tributante (no, caso, a Bahia), desenvolver e aplicar interpretação distinta daquelas formuladas em outras instâncias de julgamento. É o que vem ocorrendo no âmbito do CONSEF, de forma majoritária, em diversas decisões exaradas pelas Juntas a Câmaras, a exemplo dos Acórdãos 0138-11/14, 0092-11/14 e 0112-01/13, que vem aplicando, a casos idênticos ao relatado nestes autos, a interpretação contida na Instrução Normativa 52/2013, pela exclusão do tributos recuperáveis da composição da base de cálculo de transferência.

Convém observar ainda que a citada Instrução Normativa, mesmo tendo sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores do presente Auto de Infração, é uma norma interpretativa, retroagindo as suas disposições, conforme prescreve o art. 106, inc. I, do CTN (Código Tributário Nacional). Não há, portanto, falar em cancelamento de multa punitiva, juros e correções correspondentes, relativamente aos fatos geradores, até a data da aludida Instrução, como reclamou o autuado.

Considerando o acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3019/16-0**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.124.205,42**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de maio de 2017

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR